Limitações do poder de tributar

Como já visto, a competência tributária (competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal em instituir tributos) é matéria regulada pela Constituição Federal.

Porém, esta competência não é plena, pois, encontra limitações na própria Constituição Federal.

Assim, entende-se como limitações ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pela Constituição Federal às entidades dotadas do poder de instituir tributos.

A face mais visível dessas limitações desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias.

São princípios constitucionais do poder de tributar os princípios:

a) da legalidade (art. 150,1, CF);

b) da isonomia (art. 150, II, CF);

c) da irretroatividade (art. 150, III, "a", CF);

d) da anterioridade (art. 150, III, "b", CF) ;

e) da proibição do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV);

f) da liberdade de tráfego (art. 150, V);

g) da capacidade contributiva

h) da imunidade (art. 150, VI);

i) da uniformidade geográfica (art. 151,1);

j) da não-cumulatividade;

l) da não-diferenciação tributária (art. 152, CF).

Tais princípios, devido a sua relevância serão pormenorizadamente tratados a seguir.

a) Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, decorrente do art. 150, I, CF, determina que é vedado aos entes políticos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Daí, conclui-se que tão-somente mediante lei é possível à instituição ou a majoração de tributos.

A exceção à regra, no que se refere à majoração (aumento da alíquota) de certos impostos, está ligada a possibilidade de majoração da alíquota dentro dos limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Nesse sentido, o art. 153, § l, CF, estabelece que é facultado ao

Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de importação sobre produtos estrangeiros ("II"); do imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados ("IE"); do imposto sobre produtos industrializados ("IPI"); do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, os relativos a títulos e valores mobiliários ("IOF").

Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Além disso, equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

b) Princípio da isonomia

O princípio da isonomia decorre do art. 5°, caput, CF, o qual estabelece que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

Em matéria tributária, este princípio deve ser empregado observando-se um outro princípio: o da capacidade contributiva previsto no art. 1 50, H, CF, que determina que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente.

c) Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade, estampado no art. 150, III, "a", CF, determina que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Assim, a lei nova não se aplica a fatos geradores consumados, visto que ela é irretroativa.

Este princípio é uma limitação imposta sobre a cobrança de tributos.

O CTN traz norma que flexibiliza a aplicação do princípio constitucional da irretroatividade. Em seu art. 106, o CTN determina que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

d) Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade, art. 150, III, "b", CF, prescreve que os entes políticos não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os houver instituído ou aumentado.

Vale observar que o ano fiscal no Brasil inicia-se em 1° de janeiro e termina em 31 de dezembro. Qualquer imposto criado dentro desta data só poderá ser cobrada no ano fiscal posterior.

Contudo, existem alguns tributos, que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade. São eles: o imposto de importação sobre produtos estrangeiros ("II"); o imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados ("IE"); imposto sobre produtos industrializados ("IPI"); o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, os relativos a títulos e valores mobiliários ("IOF"); o imposto extraordinário lançado por motivo de guerra externa; os empréstimos compulsórios na hipótese do art. 148, 1, CF; as contribuições sociais que financiam a seguridade social.

A Emenda Constitucional n° 32 limita a edição de medidas provisórias ("MP") e restringe o seu uso em matérias tributárias. Nesse sentido, a contagem do prazo para a cobrança de imposto aumentado por MP inicia-se a partir de sua conversão em lei, que se submete ao princípio da anterioridade. Esta regra não vale para contribuições sociais de financiamento da seguridade social, que seguem a regra da anterioridade mitigada (90 dias) a partir da conversão da MP em lei.

e) Princípio da proibição do tributo com efeito de confisco

O princípio da proibição do tributo com efeito de confisco, também chamado de princípio da proporcionalidade razoável, está previsto no art. 150, IV, CF, estipulando que é vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Confiscatório é o tributo demasiadamente oneroso, que inviabiliza o desenvolvimento de atividades econômicas capazes de produzir riquezas, além de consumir a própria propriedade. O caráter confiscatório ou não do tributo será sempre analisado pelo Poder Judiciário considerando-se a capacidade e a carga tributária de cada contribuinte.

f) Princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CF)

Segundo o art. 150, V, CF, é vedado aos entes políticos estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

O que se quer proteger com este princípio é o ir e vir de pessoas dentro do território nacional. Desta forma, é proibido a instituição de qualquer tributo que venha a impedir (ou limitar) esta liberdade de tráfego.

g) Princípio da capacidade contributiva

O art. 145, § 1°, CF, estabelece que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados seguindo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

E o que acontece com o Imposto de Renda, onde as alíquotas são iguais independente do sexo, profissão etc., mas por outro lado, deve-se levar em conta as condição de disponibilidade econômica de cada pessoa, admitindo-se, assim, a progressividade das alíquotas, e, até mesmo, a não-incidência em determinados casos.

Resta saber, ainda, que os princípios da igualdade (isonomia) e da capacidade contributiva devem ser analisados conjuntamente.

h) Princípio da imunidade recíproca

O princípio da imunidade está previsto no art. 150, VI, CF, e pode ser conceituado como um obstáculo decorrente de regra constitucional à incidência de impostos sobre determinados fatos jurídicos.

A imunidade, como previsto na Constituição Federal, só se destina aos impostos.

A imunidade pode ser entendida como a não incidência constitucional. A imunidade proíbe a pessoa política de instituir o tributo, pois não há que se falar em competência para instituí-lo.

As imunidades não se limitam ao artigo 150, VI, CF, o qual estabelece as imunidades a serem observadas por todas as pessoas políticas. Há, de forma complementar, outras imunidades especificadas na Constituição Federal. Nesse sentido, embora os arts. 184, § 5°, e 195, § 7°, CF, falem em isenção, na verdade, tem-se regra de imunidade.

Isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa desobriga o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o tributo. A isenção é prerrogativa da pessoa política que possui a competência tributária para legislar sobre o tributo objeto da isenção. Logo, a pessoa política só pode conceder uma isenção, caso tenha competência para instituir o tributo. Não incidência é a ausência de subsunção do fato imponível ao conceito descrito na hipótese de incidência; falta elementos para a tipicidade, ou seja, não há que se cogitar de um tributo diante de um fato concreto onde não há a incidência.

Vale frisar que o art. 13, CTN, estabelece que mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder.

Finalmente, são exemplos de imunidades:

* O art. 155, § 2°, X, CF, estabelece regra de imunidade relativa ao ICMS.

* O art. 150, VI, "a", CF, estabelece a regra da imunidade recíproca entre as pessoas políticas. Em decorrência dessa regra de imunidade recíproca tem-se que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, um dos outros. Logo, não há que se falar em cobrança de IPTU, ITR, IPVA, IOF, ITBI *inter vivos* e *causa mortis* ou sobre grandes fortunas, pois são impostos sobre o patrimônio, nem sobre a cobrança do IR, pois incide sobre a renda, tampouco sobre a cobrança do ISS ou do ICMS, pois incidem sobre serviços.

* O art. 150, § 2°, CF, prevê que a imunidade recíproca se estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, a renda e aos serviços, vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Nesse sentido, o INSS tem imunidade, pois as contribuições não vão para o INSS.

* O art. 150, § 3°, CF, prevê que a imunidade recíproca não será aplicada quando as entidades imunes derem causa às seguintes hipóteses: l. explorarem atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou 2. em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Além disso, o art. 150, § 3, CF, estabelece que a pessoa física ou jurídica que adquirir de entidade imune bem imóvel, não gozará do benefício da imunidade, ou seja, caberá ao adquirente o pagamento do ITBI.

* O art. 150, VI, "b", CF, prevê que é vedado aos entes políticos instituir impostos sobre os tempos de qualquer culto. A finalidade é a garantia da liberdade religiosa prevista no art. 5°, VI, CF.

* O art. 150, VI, "c", CF, prevê que é vedado aos entes políticos instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

* O art. 150, § 4°, CF, prevê que as vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Tem como finalidade assegurar a liberdade partidária prevista no art. 17, CF, a liberdade sindical prevista no art. 8°, CF, e o estímulo à educação e ao assistencialismo. Condiciona o benefício às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a dois requisitos, a saber: l. essas entidades não podem ter fim lucrativo e 2. tais entidades deverão cumprir os regramentos estabelecidos no art. 14 do CTN. Segundo o art. 14 do CTN as entidades mencionadas no art. 150, VI, c, CF, estão subordinadas à observância dos seguintes requisitos: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Sendo que os serviços acima referidos são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

* O art. 150, VI, "d", CF, traz uma regra de imunidade objetiva. Nesse sentido, é vedado aos entes políticos instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Tem por finalidade assegurar a liberdade de expressão e de informação, independente de censura. Mas é importante lembrar que não são beneficiados por essa imunidade os livreiros, o autor ou qualquer outra pessoa que comercialize estes produtos.

O STF tem isentado as entidades de assistência social de pagar o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre os imóveis que alugam para terceiros, se a renda proveniente da locação for usada para o desenvolvimento das ações sociais.

* O art. 5°, XXXTV, CF, prevê a imunidade para taxas em certidões.

* O art. 195, § 7°, CF, determina que são isentas (imunes) de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

* O art. 195, § 8°, CF, determina que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e fará jus aos benefícios nos termos da lei.

* O art. 195, § 9°, CF, estabelece que as contribuições sociais previstas no inciso I do art. 195, CF, poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

i) Princípio da uniformidade geográfica ou tributária

O princípio da uniformidade geográfica ou tributária, previsto no art. 151,1, CF, proíbe a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado-membro, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre diferentes regiões do País.

Assim, podem ser concedidos benefícios de ordem regional, como ocorre, p. ex., na Zona Franca de Manaus.

Deste princípio advém um outro critério muito importante, e que proíbe que a União estabeleça um imposto mais severo a um Estado do que o pago por ela mesmo. Neste sentido, as rendas auferidas pêlos Estados-membros, Municípios e Distrito federal, não podem ser tributadas em um nível maior do que as pagas pela União.

j) Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade determina que o tributo incidente em sucessivas operações seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou seja, compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores.

O princípio da não-cumulatividade se aplica tão somente ao IPI e ao ICMS, aos impostos residuais e em certas contribuições sociais. Recentemente, o PIS/PASEP também passou a ser não cumulativo, segundo regras próprias e peculiares a esta contribuição.

l) Princípio da não-diferenciação tributária

O princípio da não-diferenciação tributária está previsto nos arts. 152, CF, e 11, CTN, tal princípio visa evitar a discriminação entre os entes políticos. Assim, dispõe que, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência.

Nesse sentido, o Estado de São Paulo não pode cobrar, sobre um mesmo produto A, um imposto maior sobre o produto A oriundo do Paraná, em comparação com um produto A oriundo de Minas Gerais.

Apesar de não expressamente mencionado, este princípio também é aplicado à União.